

**Audience publique du 9 avril 2008**

Recours formé par Madame ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 23050 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 12 juin 2007 par Madame Annette MICHELS, réviseur d'entreprises, au nom de Madame ..., demeurant à L-..., tendant à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 8 mars 2007 rejetant comme n'étant pas fondée une réclamation du 21 décembre 2006 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2005, émis à son encontre le 2 août 2006 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 novembre 2007 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, Madame ... en ses observations, ainsi que Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en ses plaidoiries à l'audience publique du 30 janvier 2008.

---

Par une réclamation du 11 décembre 2006, réceptionnée le 21 décembre 2006 par l'administration des Contributions directes, Madame ... fit introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions une réclamation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005, émis le 2 août 2006.

Elle sollicita la prise en compte au titre de charges extraordinaires d'un montant total de 20.435,48 € correspondant à la non prise en charge par la sécurité sociale de frais dentaires par elle exposés au courant de l'année 2005.

Par une décision du 8 mars 2007, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », déclara la réclamation introduite irrecevable pour cause de tardiveté.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 12 juin 2007, Madame ... a fait introduire par l'organe de Madame Annette MICHELS, réviseur d'entreprises, un recours en annulation contre la décision directoriale du 8 mars 2007.

L'article 8 (3), 1 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif dispose :

*« Le tribunal administratif connaît comme juge du fond des recours dirigés contre les décisions du directeur de l'Administration des contributions directes dans les cas où les lois relatives aux matières prévues au paragraphe (1) prévoient un tel recours ».*

L'article 8 (1) dispose : *« Le tribunal administratif connaît des contestations relatives : a) aux impôts directs de l'Etat (...) ».*

Il est dès lors constant que le tribunal administratif est appelé à connaître comme juge du fond du recours introduit contre la décision directoriale déférée.

En l'espèce la demanderesse a introduit un recours en annulation à l'encontre de la décision directoriale litigieuse.

Le délégué du Gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours en ce qu'il tend à l'annulation de la décision directoriale déférée en faisant valoir que les décisions rendues par le directeur des contributions sur réclamation contre un bulletin d'impôt ouvrent un recours en réformation.

L'article 2 de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif définit d'une manière générale les causes d'ouverture d'un recours en matière administrative comme étant l'incompétence, l'excès et le détournement de pouvoir, ainsi que la violation de la loi ou des formes destinées à protéger les intérêts privés.

Ces différentes causes, si elles sont vérifiées, sont de nature à conduire à l'annulation de l'acte.

Au-delà de son pouvoir d'annulation, le juge administratif est appelé à connaître en outre comme juge du fond des recours en réformation dont les lois spéciales lui attribuent connaissance, ceci conformément aux dispositions de l'article 3 (1) de la loi du 7 novembre 1996 précitée.

Dans la mesure où c'est dès lors la loi qui détermine si le tribunal est appelé à connaître en outre du recours introduit comme juge du fond, c'est-à-dire s'il est tenu dans l'hypothèse où l'une ou plusieurs des causes d'ouverture d'un recours en matière administrative énoncées à l'article 2 de la loi du 7 novembre 1996 sont vérifiées, de prendre une décision en lieu et place de l'administration, le justiciable, à l'instar de la juridiction saisie, est en principe tributaire à cet égard du choix du législateur.

Concernant plus particulièrement le recours sous examen qui a pour objet non pas directement le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005 qui, outre de toucher le point litigieux, a opéré l'imposition de la demanderesse par rapport à sa situation globale de revenu de l'année en cause, mais une décision directoriale ayant retenu l'irrecevabilité pour cause de tardiveté de la réclamation de la demanderesse, il n'existe en l'espèce pas d'obstacle à une limitation volontaire par la demanderesse de l'étendue du contrôle juridictionnel du tribunal dans le sens d'un recours en annulation au lieu d'un recours en réformation, pareille auto-limitation n'était en effet pas susceptible, en définitive, d'emporter une quelconque atteinte aux droits de l'Etat ou de tiers, mais se répercutera tout au plus sur la situation de la demanderesse qui, en cas d'aboutissement de son recours, sera contrainte de voir toiser sa

réclamation une itérative fois par le directeur au lieu de la voir toiser directement par le tribunal tel que cela serait possible par voie de réformation.

Le recours sous examen ayant pour le surplus été introduit dans les formes et délai de la loi, il est partant recevable dans la mesure des moyens d'annulation proposés.

Quant au fond, la demanderesse se prévaut à l'appui de son recours, du caractère exceptionnel et du montant très élevé des frais médicaux exposés et fait valoir que la non-indication de cette dépense au moment de la remise de sa déclaration d'impôt s'expliquerait non pas par une négligence de sa part, mais serait due au fait qu'elle n'aurait connu le montant définitivement remboursé qu'en date du 15 septembre 2006, soit après la remise de sa déclaration d'impôt et la réception du bulletin de l'impôt sur le revenu.

Par décision du 8 mars 2007, le directeur a déclaré la réclamation introduite par Madame ... par courrier du 11 décembre 2006 à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2005 émis le 2 août 2006 irrecevable pour cause de tardiveté.

Aux termes des paragraphes 228 et 246 de la loi générale des impôts, communément appelée *Abgabenordnung*, ci-après « AO », le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification. A cela s'ajoute que le délai de réclamation est un délai de forclusion tel qu'énoncé au § 83 AO qui dispose que « ... *Ausschlussfristen können nicht verlängert werden. Fristen zur Einlegung eines Rechtsmittels sind Ausschlussfristen* ». C'est dès lors à bon droit que le directeur a retenu que la réclamation du 11 décembre 2006 par lui réceptionnée le 21 décembre 2006, n'a pas été introduite dans le délai légal qui expirait le 7 novembre 2006.

C'est également à bon droit que le directeur a retenu que l'instruction du dossier n'a pas relevé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion en conformité avec les §§ 86 et 87 AO. En effet le remboursement de la part de l'Union des caisses de maladie a eu lieu le 15 septembre 2006, de sorte que Madame ... aurait pu former dans le délai légal une réclamation à l'encontre du bulletin de l'impôt du 2 août 2006 indépendamment du fait qu'elle n'a eu connaissance dudit montant qu'après la remise de sa déclaration d'impôt. Pour le surplus il y a lieu de constater que Madame ... est restée en défaut d'avancer aussi bien devant le directeur que devant le tribunal des arguments en faveur d'un éventuel relevé de forclusion ou d'autres arguments de nature à invalider la conclusion directoriale, de sorte que le recours introduit contre la décision déferée du directeur déclarant la réclamation tardive n'est pas fondé.

#### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours recevable en la forme ;

le déclare non fondé ;

condamne la demanderesse aux frais .

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 9 avril 2008 par :

Mme Lenert, vice-président,  
Mme Thomé, premier juge,  
M. Fellens, juge,

s. Schmit

s. Lenert